

# Monthly Report vol.42

July edition 2012

## グループ監査の導入に伴う企業側の留意点について

2012年4月1日以後開始する事業年度に係る監査より、監査基準委員会報告書600「グループ監査」(以下、「監基報600」という)が適用になりました。

監基報600は、新起草方針に基づく監査基準委員会報告書の中でも、実務に最も影響を与えるものの1つとされています。監査の基準である以上、監査人に影響を与えるのはもちろんですが、監査を受ける企業及び企業グループも、当該基準の適用によって少なからず影響を受けることになります。

そこで本稿では、企業及び企業グループの立場から、監基報600の適用初年度に際して、留意点及び再確認事項を説明したいと思います。

なお、本稿の意見に関する部分は、あくまで筆者の個人的見解であることを、あらかじめお断りしておきます。

### 1. グループ監査とは

監基報600第1項では、「グループ監査とは、複数の構成単位からなるグループが作成する財務諸表に対する監査のことであり、連結財務諸表の監査がこれに該当するほか、個別財務諸表が複数の構成単位から作成される場合(例えば、本店、支店でそれぞれ財務情報を作成している場合)も該当する。」としています。「構成単位」とは、監基報600第8項(9)において、「グループ財務諸表に含まれる財務情報の作成単位となる、企業又はその他の事業単位をいう。」と定義しています。したがって、監基報600は、必ずしも連結財務諸表監査のみに関する基準とは限りません。例えば海外に重要な支店を有している企業の単体財務諸表の監査に関連して、現地監査人へ当該重要な支店に対する作業を依頼する場合にも、監基報600が適用されることになります。

ただし、本稿では、基本的に連結財務諸表監査を前提に、「グループ財務諸表」とは連結財務諸表を、「構成単位」とは連結子会社等を指すことを想定して説明します。

## 2. 重要な構成単位と作業種類

### (1) 重要な構成単位とは

監基報600においては、構成単位の重要性に応じ、それぞれの構成単位に実施すべき作業種類が定められているため、監査人のみでなく監査を受ける企業及び企業グループにとっても、重要な構成単位の決定は関心事となることと考えられます。

監基報600第8項(13)では、重要な構成単位とは、グループ監査チーム(グループ財務諸表の監査の基本的な方針を策定し、構成単位の監査人とコミュニケーションを行い、連結プロセスに関する作業を実施し、グループ財務諸表に対する意見形成のため監査証拠から導かれた結論を評価する、グループ監査責任者及び専門職員<sup>(注1)</sup>)が、以下のいずれかに該当すると識別した構成単位をいうとされています。

(注1)通常は親会社の監査人がこれに該当するものと考えられます。

#### ①グループに対する個別の財務的重要性を有する構成単位

#### ②特定の性質又は状況により、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある構成単位

①に関して、いかなる場合にグループに対する個別の財務的重要性を有するかについては、グループ財務諸表の資産、負債、キャッシュ・フロー、利益又は売上高等の財務指標から適切と思われる指標を選定し、例えばその指標に占める比率が15%超の構成単位を、個別の財務的重要性のある構成単位とする場合があることが、監基報600の適用指針A51において示されています。ただし、当該適用指針はあくまで例示であり、最終的に親会社の監査人の職業的専門家としての判断、すなわち各監査法人のファームポリシーに従って決定されることになると思いますので注意が必要です。

また、②の特別な検討を必要とするリスクについては、今までの監査計画説明や監査結果報告時の監査人の説明等から、既にご存知の方も多と考えられますが、例えば、監査人が収益認識に不正リスクを認める場合等が該当します。②の要件は、この特別な検討を必要とするリスクをグループレベルで検討し、当該リスクが含まれる可能性のある構成単位については、重要な構成単位に含めるとするものです。ただし、特別な検討を必要とするリスクは、通常、監査を行う過程で、1つないし複数認識されると想定されるものであるため、各構成単位の単体監査レベルで当該リスクを考えると、各構成単位で何かしら認識される可能性が高く、その結果、ほとんどの構成単位が重要な構成単位になってしまうことが想定されます。基本的に親会社の監査人の判断によるものではありませんが、②の特別な検討を必要とするリスクについては、グループ財務諸表全体に及ぼす影響やその発生可能性等も考慮したグループレベルでのリスクとして検討されるべきと考えられます。

### (2) 構成単位の作業種類とは

上述のとおり、監基報600第25項から第27項においては、構成単位の重要性に応じ、監査人がそれぞれの構成単位に実施すべき作業種類が定められています。これを纏めると、以下のとおりとなります。

構成単位の種類		監査人が実施すべき作業種類
重要な構成単位	グループに対する個別の財務的 重要性を有する構成単位	構成単位の重要性の基準値に基づく監査
	グループ財務諸表に係る特別な 検討を必要とするリスクが含まれる 可能性のある構成単位	以下のうち一つ又は複数組み合わせで実施 ・ 構成単位の重要性の基準値に基づく監査 ・ 特別な検討を必要とするリスクに関連する一つ 又は複数の特定の勘定残高、取引種類又は開 示等の監査 ・ 特別な検討を必要とするリスクに関連する特定 の監査手続
重要な構成単位以外の構成単位		グループレベルで分析的手続

上表のとおり、重要な構成単位以外の構成単位であれば、原則として構成単位に対して実施する作業は分析的手続だけとなりますが、重要な構成単位の場合には、監査もしくは特定のリスクに的を絞った一定の手続が必要となり、さらに、個別の財務的重要性を有する構成単位であれば、監査以外は認められなくなります。なお、作業の実施主体は、親会社の監査人が自ら実施する場合もあれば、構成単位の監査人へ依頼する場合も考えられます。

監基報600第48項において、監査人は、「構成単位の財務情報について実施する作業の種類」の概要や、「重要な構成単位の財務情報について構成単位の監査人が実施する作業に関してグループ監査チームが予定している関与の概要」を、グループ統治責任者<sup>(注2)</sup>とコミュニケーションしなければならないとしています。このため、例えば監査計画説明時に、前事業年度まで分析的手続のみが実施されていた構成単位が、監基報600の適用により、監査人が重要な構成単位と判断した旨、説明されている場合には、企業及び企業グループ側にとっても、新たな監査対応等が必要になることがあり得ますので留意が必要です。

(注2)通常は監査役等がこれに該当するものと考えられます。

### 3. 海外の構成単位が存在する場合の留意点及び再確認事項

構成単位が海外に存在する場合、通常は、そこで適用されている会計基準は親会社とは異なり、また国によっては、会社規模等によって適用される会計基準が異なるケースもあります。さらに、通常は、親会社の監査人ではなく、現地の監査人が監査等を行います。以下では、構成単位が海外に存在する場合に限定して、留意点や再確認事項について説明します。

#### (1) 決算指示書や連結プロセスについての再確認事項

連財務諸表作成のための各構成単位の財務情報は、通常、「連結パッケージ」の形式で入手されます。当該連結パッケージには、貸借対照表や損益計算書等のいわゆる財務諸表の本表部分のみならず、日本基準で要求される注記情報等も含まれます。

上述のとおり、構成単位が海外に存在する場合、現地で適用される会計基準は親会社のそれとは異なります。現状、明

らかに日本基準で合理的でない項目が修正されることを条件に、国際財務報告基準(IFRS)や米国会計基準(USGAAP)に準拠した海外構成単位の財務情報を利用することが認められていますが、連結パッケージは日本基準の注記情報等も含まれますので、「IFRSやUSGAAPに基づく連結パッケージ」といった場合、現地で混乱する可能性があります。このため、親会社は、連結パッケージ作成のために、グループのアカウントティングポリシー等を明確化した「決算指示書」を作成し、これを構成単位へ伝達することによって、適切な連結パッケージを作成させることが可能となります。

また、決算指示書は、構成単位の現地監査人への監査の依頼に際しても重要なものとなります。当該決算指示書を構成単位の監査人に提示し、これに連結パッケージが準拠しているか否かについての監査を依頼することにより、現地での対応をスムーズに進めることが可能となります。もちろん、既に海外構成単位の決算書について、現地会計基準に基づいているか否かの法定監査が要求されているケースもあります。この場合は、構成単位の連結パッケージに対する監査人の作業は、基本的に現地での法定監査がベースになるとは思いますが、あくまでも現地基準での監査ですので、親会社へ提出する連結パッケージに対するチェックが別途必要であり、明確な基準・指針を提示しておく必要があることに変わりはありません。

なお、監基報600では、グループ監査チームが、決算指示書も含めた「連結プロセス」の理解を行わなければならないことが明示されています。監基報600第9項において、連結プロセスとは、「連結又は持分法若しくは原価法により、構成単位の財務情報をグループ財務諸表に認識、測定、表示及び開示するプロセスをいう。」とされています。したがって、この連結プロセスは、J-SOXにおいて全社的な観点で評価することが適切と考えられる決算・財務報告プロセスに基本的には包含されるものと考えられますので、J-SOXでの決算・財務報告プロセスは、財務諸表監査においても、今まで以上に重視されることになると考えられます。決算・財務報告プロセス統制が十分かつ適切なものであるか(見直す必要が無いかどうか)、再確認しておくべきと言えます。

## (2)「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に係る留意点

### ① 遡及処理に関して

企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」に基づき、我が国においても、遡及処理(いわゆる過年度遡及修正)が求められることになりましたが、IFRSやUSGAAPにおいては、以前より、会計方針の変更、会計上の見積りの変更及び誤謬の訂正を行う場合の過年度遡及処理の取扱いが定められていました。連結財務諸表作成の過程で、現地の構成単位の過年度の決算書がリストイトされ、当該構成単位に係る期首の剰余金が前期末より変動し、その差額をどのように処理すべきか困った、といった経験をお持ちの方も少なくないでしょう。

上記基準及び適用指針の適用に伴い、例えば、ある構成単位で会計方針の変更があり、かつその影響が連結財務諸表上重要である場合には、連結財務諸表の遡及処理が必要となります。ただし、過去の誤謬の訂正(修正再表示)に関しては、日本では、必ず訂正報告書を提出すべきと解釈されていますので、十分留意が必要です。

遡及処理の実務の詳細については、Monthly Report のVol21～Vol22、及びVol33で説明していますが、過年度の誤謬の訂正(修正再表示)に係る上記Monthly Report掲載の表を一部修正し再掲すると、以下のとおりです(3月決算会社を前提にしています)。

過去の誤謬の重要性	平成23年3月期まで		平成24年3月期以降	
	修正再表示	訂正報告書の提出	修正再表示	訂正報告書の提出
高	有※1	有	有	有
中	無 (特別損益で 処理)	無	有※2	有
			無※2	無
低	無 (営業損益又 は営業外損益 で処理)	無	無	無

※1修正再表示に関する会計基準はありませんでしたが、開示制度の中で事実上、修正再表示されていたといえます。

※2財務諸表利用者の意思決定への影響に照らして量的・質的重要性を考慮し重要か否かで判断されます。

## ② 未適用の会計基準等の注記に関して

「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第12項では、未適用の会計基準等に関して注記が要求されています。その内容を纏めると、以下のとおりとなります。

- ・新しい会計基準等の名称及び概要
- ・適用予定日に関する記述(早期適用する場合には早期適用予定日)
- ・新しい会計基準等の適用による影響額に関する記述

上記(1)で記載したとおり、海外の構成単位の財務情報には、一定の条件の下、IFRSやUSGAAPの適用が認められています。構成単位がすべて国内に存在する場合には、日本の会計基準にのみ注意していれば良いのですが、IFRSやUSGAAPに基づく構成単位の財務情報がある場合には、未適用の会計基準等に係る情報入手に留意する必要があります。なお、未適用の会計基準等の適用により、連結財務諸表が重要な影響を受けない場合は、注記の対象としなくても良いものと考えられます。

#### 4. 四半期レビューやJ-SOXへの影響について

##### (1) 四半期レビューへの影響について

2012年6月22日に、監査・保証実務委員会報告第83号「四半期レビューに関する実務指針」(以下、「四半期レビュー実務指針」という)が改正されました。

当該改正により、四半期レビュー実務指針第52項において、「四半期レビュー手続を実施すべき重要な構成単位」は、年度のグループ監査における「重要な構成単位」から決定される、という整理が行われました。

四半期レビュー手続を実施すべき重要な構成単位の選定の際の考慮事項等については、改正前の四半期レビュー実務指針における「特に重要な子会社等」から特に変更は無いため、実務への影響はほとんど無いものと考えられます。

##### (2) J-SOXへの影響について

監基報600適用に際してのJ-SOXへの影響については、3.(1)において、決算財務報告プロセスにつき若干触れましたが、重要な事業拠点と重要な構成単位との関係や、それらに係る業務プロセスの内部統制について、以下で説明します。

2011年3月に「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」及び「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」が改訂され、一部効率化・簡素化が認められました。ただし、J-SOXにおける業務プロセスに係る内部統制の評価の基本的な考え方としては、全社的な内部統制が良好であることを前提に、まず、連結ベースの売上高等の一定割合(いわゆる3分の2基準)で重要な事業拠点を選定し、当該事業拠点における事業目的に大きく関わる勘定科目(一般的に、売上高・売掛金・棚卸資産)に至る業務プロセスを評価範囲とすることに変更はありません。

2012年6月15日に改正された監査・保証実務委員会報告第82号「財務報告制度に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」において、この重要な事業拠点と監基報600の重要な構成単位に関して、第89-2項で以下のように記載しています。

「重要な事業拠点」と監査基準委員会報告書600 第8項(13)①におけるグループに対する個別の財務的重要性を有する重要な構成単位(以下「個別の財務的重要性を有する重要な構成単位」という。)とは、その選定を主体的に行うのが経営者であるか監査人であるかといった相違点があり、その選定方法も異なる場合があるため、両者は必ずしも一致するものではない。例えば、経営者が連結ベースの売上高の概ね3分の2を占める事業拠点を「重要な事業拠点」として選定する一方で、監査人はグループ財務諸表の売上高以外の財務指標(これには、グループ財務諸表の資産、負債、キャッシュフロー、利益等が含まれる。)の15%を超過する構成単位を「個別の財務的重要性を有する重要な構成単位」として識別する場合もあり、両者は必ずしも一致するものではない。ただし、両者は重要な虚偽表示リスクを潜在的に有するという点では共通するため、監査人は一体監査の効果的かつ効率的な実施の観点から、両者の関係には留意が必要となる。例えば、監査人は、経営者がグループ内の中核会社として「特に重要な事業拠点」として選定した事業拠点がある場合には、それを「個別の財務的重要性を有する重要な構成単位」として識別する必要があるかについて検討することが考えられる。

重要な構成単位には、2.(1)のとおり、グループに対する個別の財務的重要性を有する構成単位のみならず、特定の性質又は状況により、グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある構成単位も含まれますが、いずれの重要な構成単位においても、監査人は、監査上重要な内部統制について評価を行わなければなりません。

一方、J-SOXにおける業務プロセスには、重要な事業拠点に係る業務プロセスのほか、財務諸表への影響を勘案して、重要性の大きい業務プロセスとして、個別に評価対象に追加した業務プロセスも存在します。

監査人が判断した重要な構成単位の内部統制の評価範囲と、J-SOXでの業務プロセスに係る内部統制の評価範囲は、いずれも重要な虚偽表示に影響を及ぼすものであるため、両者に著しい差異があってはならないと考えられます。「内部統制報告制度に関するQ&A」の問52において、監査人が重要なリスク(特別な検討を必要とするリスク)を有する勘定科目を認識した場合、当該勘定科目に関連する業務プロセスを、経営者が評価対象としていない場合には、監査人は経営者と協議することが適切であるとされています。したがって、仮に上述のような差異がある場合、J-SOXの評価対象となる内部統制に過不足がないか、監査人と協議することが必要になると考えられますので留意が必要です。

以上

太陽ASG有限責任監査法人

公認会計士 久塚清憲  
text : kiyonori hisatsuka